

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIRC

Artigo: 18.º

Assunto: Efeitos da adopção da IFRIC 13 – Programa de Fidelização de Clientes: Desreconhecimento de provisão e reconhecimento de rédito diferido

Processo: 2010 000101, com Despacho de 2010-02-02, do Director Geral

Conteúdo: Na sequência do tratamento contabilístico – consensual – a que refere a Interpretação IFRIC 13 – Programa de Fidelização de Clientes, aplicável aos sujeitos passivos já no exercício de 2009 por força da hierarquia definida no ponto 13. da Directriz Contabilística n.º 18 – Objectivos das demonstrações financeiras e princípios contabilísticos geralmente aceites, revista em 2005, a requerente viu-se obrigada a alterar, nesse exercício, a política contabilística relativa ao reconhecimento da obrigação de proporcionar produtos ou serviços gratuitos ou com desconto a título dos programas de fidelização de clientes decorrente da atribuição de “Pontos”, aquando da venda de um serviço.

A alteração da política contabilística determinou que a “Provisão para Pontos” que havia constituído – e que não era aceite fiscalmente – fosse desreconhecida, por crédito de “Resultados Transitados”.

E como a alteração da política devia ser aplicada retrospectivamente, procedeu-se à reversão dos proveitos reconhecidos em períodos anteriores, «na parte da componente separadamente identificável», correspondente à totalidade dos “Pontos” atribuídos e ainda não resgatados até à data, implicando o reconhecimento de um proveito/rédito diferido por contrapartida de um débito de “Resultados Transitados”.

Portanto, estes movimentos geraram, por um lado, uma variação patrimonial positiva e, por outro lado, uma variação patrimonial negativa.

Nos períodos de tributação futuros, uma parte do rédito das prestações de serviços é imputada aos créditos de prémio (no valor correspondente ao gasto futuro estimado para o fornecimento dos prémios – gasto médio por ponto – multiplicado pela probabilidade correspondente à percentagem de utilização histórica), sendo a mesma diferida até ao momento em que o cliente resgata os “Pontos” por si acumulados, trocando-os por determinados produtos ou serviços ou, caso o cliente não resgate os “Pontos”, até ao respectivo prazo de

validade.

Tendo a alteração da política contabilística influência na determinação do lucro tributável respeitante ao exercício de 2009 e aos períodos de tributação seguintes, há que analisar o respectivo enquadramento tributário à luz do Código do IRC, com a redacção anterior à que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho e também à luz do Código do IRC com a redacção e numeração vigente. Assim, temos:

Embora de natureza contabilística diferente, os efeitos que um proveito/rédito diferido provoca na determinação do lucro tributável são, em tudo, semelhantes aos provocados por um custo/gasto ou por uma variação patrimonial negativa. De facto, qualquer um deles constitui uma componente negativa do lucro tributável.

Logo, a aceitação fiscal do diferimento de um proveito/rédito vai depender da verificação das condições impostas aos custos/gastos pelo n.º 1 do art.º 23.º do CIRC e às condições impostas às variações patrimoniais negativas pelo n.º 1 do art.º 24.º conjugado com o n.º 1 do art.º 23.º do mesmo diploma.

Ora, de acordo com o n.º 1 do art.º 23.º do CIRC, são considerados custos/gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos proveitos/rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

Como consequência da comprovação da indispensabilidade dos custos/gastos exigida por este normativo, os custos/gastos que um sujeito passivo previa(vê) que iria(vai) suportar mas que ainda não suportou [por exemplo, os relacionados com responsabilidades cuja natureza estivesse (esteja) claramente definida e que à data do balanço fossem (sejam) de ocorrência provável ou certa, mas incertas quanto ao seu valor ou data de ocorrência], os quais, no âmbito do POC (e também no âmbito do SNC e das NIC), eram (são) contabilizados em contas do passivo, mereceram e vêm merecendo uma atenção especial do legislador.

Daí que, por exemplo, as provisões, para serem fiscalmente aceites, tenham de estar expressamente previstas no Código.

Como a designada “Provisão para Pontos” constituída pelo sujeito passivo não estava expressamente prevista no Código, tinha de ser anualmente corrigida

para efeitos de determinação do lucro tributável.

Embora a política de concessão de “Pontos” se traduza (tal como acontecia no passado) numa obrigação assumida pela requerente de, em resultado dos serviços prestados aos seus clientes, atribuir-lhes bens ou serviços gratuitos ou com desconto no futuro, nas condições previamente estabelecidas e por eles conhecidas, obrigação essa que só se vem a concretizar se os clientes utilizarem os “Pontos” antes de expirado o respectivo prazo de validade, o respectivo organismo internacional de normalização contabilística, através da Interpretação IFRIC 13, chegou a consenso que, entre reflectir contabilisticamente essa responsabilidade como provisão ou como rédito diferido, era mais correcto reconhecê-la como rédito diferido.

No entanto, para efeitos fiscais, os pressupostos associados ao reconhecimento da responsabilidade por via da provisão ou do proveito/rédito diferido são os mesmos.

Com efeito, o diferimento do rédito vai implicar o adiamento da tributação de um rédito fiscalmente já realizado, uma vez que como refere a própria IFRIC 13, no seu ponto 5., o que é imputado aos créditos de prémio é uma parcela do «justo valor da importância recebida ou a receber relativamente à venda inicial».

E embora o diferimento seja feito «na parte da componente separadamente identificável», dificilmente podemos considerar que a parcela do proveito/rédito diferido é separadamente identificável, uma vez que não corresponde a um serviço que vá ser obrigatoriamente prestado ou a um produto que vá ser obrigatoriamente cedido, gratuitamente ou com desconto, porque haverá, seguramente, muitos clientes que não resgatam os “Pontos” e os deixam caducar.

Portanto, ao diferir uma parcela do montante facturado aos clientes está a ser diminuída a quantia de um rédito que, correspondendo à prestação de serviços inicial, se considera já realizado nos termos da alínea b) do n.º 3 do art.º 18.º do CIRCI.

E porque esse diferimento não é «comprovadamente indispensável para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora», concluímos que, para efeitos fiscais, a quantia do serviço de

prestado pela requerente - e que dá direito aos "Pontos" - tem de ser objecto de tributação, na íntegra, quando esse serviço é prestado aos clientes, ou seja, quando, nos termos da alínea b) do n.º 3 do art.º 18.º do CIRC, o rédito relativo a essa prestação de serviços se considera realizado, não se permitindo o adiamento da tributação da parcela que, na sequência da aplicação da Interpretação IFRIC 13 – Programa de Fidelização de Clientes, tenha de ser imputada aos créditos de prémios através do diferimento do rédito.

Nestes termos e admitindo que a alteração de política contabilística em causa ocorreu, de facto, em 2009, temos:

- i) A variação patrimonial positiva decorrente do desreconhecimento da "Provisão para Pontos" por alteração da política contabilística não concorre para a formação do lucro tributável relativo a 2009, dado que a constituição e reforços dessa provisão também não concorreram negativamente para a formação do respectivo lucro tributável;
- ii) A variação patrimonial negativa originada pela aplicação retrospectiva da nova política contabilística traduzida na reversão dos proveitos reconhecidos em períodos anteriores e que agora vão constituir um proveito/rédito diferido não é fiscalmente dedutível em 2009, dado que o adiamento da tributação de um rédito diferido mas já realizado nos termos da alínea b) do n.º 3 do art.º 18.º do CIRC, à semelhança da "Provisão para Pontos" até aqui constituída, não tem acolhimento no Código do IRC;
- iii) Por último e pelas razões descritas em ii), o rédito que, por força da Interpretação IFRIC 13, for reconhecido como rédito diferido nos períodos de tributação seguintes tem de ser acrescido para efeitos de determinação do lucro tributável.